

学校编码: 10384

学号: 17520121151125

分类号_____密级_____

UDC_____

廈門大學

碩 士 學 位 論 文

源自客户合同的收入确认准则研究：理论与实务

A Study on the Recognition Standard of Revenue from
Contracts with Customers: Theory and Practice

朱毓玮

指导教师姓名: 薛 祖 云 教 授

专 业 名 称: 会 计 学

论文提交日期: 2015 年 4 月

论文答辩时间: 2015 年 5 月

学位授予日期: 2015 年 6 月

答辩委员会主席: _____

评阅人: _____

2015 年 4 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1.经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2.不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

摘 要

收入确认一直是理论界和实务界的重大难题,而现行收入准则存在许多重大缺陷和内在不一致。于是,IASB 和 FASB 于 2002 年启动了收入确认联合项目,并最终于 2014 年 5 月 28 日发布了名称为“源自客户合同的收入”的新收入确认准则,提出了基于合同的单一收入确认模型。

本文在回顾收入准则制定历程和综述相关研究文献的基础上,介绍了新收入确认准则的核心观点,基于新旧准则比较对新准则的优缺点进行评述,并分析了准则转换对境外上市公司的综合影响及对特定行业的会计实务影响,同时选择了电信行业和房地产行业的典型样本公司为示例,探讨现行收入确认政策在新准则下的适用性,最后对境外上市公司和我国准则制定机构提出相关建议。

研究表明,新收入确认准则的制定并非一蹴而就,而是经过了漫长的制定和修订过程,新收入确认准则提出的单一收入确认框架能够有效解决收入确认分歧,其披露要求亦有助于提高会计信息的决策有用性,但新准则放弃公允价值标准的合理性有待商榷,其涉及的大量判断也将为准则应用带来诸多难题;在实务方面,收入确认准则转换将对上市公司会计实务、信息系统等方面产生综合影响,而不同行业的受影响程度也因其商业模式或合同性质的区别而有所不同。因此,为实现准则的平稳转换,上市公司应提前制定应对计划,通过梳理合同安排和准则差异、改进系统流程等措施,为准则转换做出充分准备。此外,我国准则制定机构也应深入学习新准则核心观点,根据我国实际情况修订收入准则,以逐步实现向国际收入确认准则的趋同。

关键词: 合同; 收入确认; 履约义务

ABSTRACT

Revenue Recognition has been a difficult problem in theoretical and practical areas. As current revenue standards has many drawbacks and inconsistencies, IASB and FASB had been discussing revenue recognition standard since 2002. Finally, they jointly issued the revenue recognition standard named “Revenue from Contracts with Customers” on May 28th, 2014, providing a contract -based approach for revenue recognition.

On the basis of standard development process and related literature review, this paper introduces the five steps approach for revenue recognition and evaluates the strengths and weaknesses through comparing with current revenue standards. Besides, this paper analyzes the practical impacts of the new standard on listed companies from specific industries and chooses some overseas listed companies from telecom industry and real estate development industry to illustrate the adaptability of current revenue recognition policies. At last, this paper proposes some suggestions to overseas listed companies and standard-setting institution in China.

The formulation of new revenue recognition standard didn’t happen overnight but went through a long process. The single revenue recognition framework and disclosure requirements will contribute to the comparability and relevance of accounting information, but the abandon of fair value is debatable and the involvement of many professional judgements will also add to the difficulty of application. The new standard will influence the revenue recognition practice and related areas of listed companies, but the degree of impacts depends on business model and the nature of the contracts. Therefore, overseas listed companies should prepare for standard transition in advance, such as checking the structure of contracts and differences between standards, improving related information systems and processes and so on. To achieve the international convergence of accounting standard, the standard-setting institution in China should study the new revenue recognition approach and revise the revenue recognition standard according to our national conditions.

Key words: Contract, Revenue Recognition, Performance Obligation

目 录

1 绪论	1
1.1 研究背景与选题动机	1
1.1.1 研究背景	1
1.1.2 选题动机	2
1.2 研究方法与内容	3
1.2.1 研究方法	3
1.2.2 研究内容	4
1.3 本文的贡献及局限	5
1.3.1 本文的贡献	5
1.3.2 本文的局限	6
2 收入准则发展回顾	7
2.1 现行收入准则的发展历程	7
2.1.1 IASB 的收入准则发展及变革动因	7
2.1.2 FASB 的收入准则发展及变革动因	9
2.1.3 我国及其他地区的收入准则发展与趋同	11
2.2 新收入确认准则的发展历程	12
2.2.1 联合项目的动因和目标	12
2.2.2 新收入确认准则的制定历程	14
2.2.3 联合项目的总结与评价	19
3 关于收入准则的文献综述	21
3.1 关于现行收入准则的文献综述	21
3.1.1 收入的概念	21
3.1.2 收入的确认	22
3.1.3 收入的计量	24
3.2 关于新收入确认准则的文献综述	25
3.2.1 新收入确认准则的理论探讨	25

3.2.2 新收入确认准则的实务影响	28
3.2.3 收入准则的国际趋同	29
4 源自客户合同的收入确认准则评介	31
4.1 新收入确认准则的范围与转换	31
4.1.1 新收入确认准则的适用范围	31
4.1.2 新收入确认准则的过渡转换	32
4.2 源自客户合同的收入确认五步法	33
4.2.1 识别与客户订立的合同	33
4.2.2 识别合同中的履约义务	34
4.2.3 确定交易价格	35
4.2.4 将交易价格分摊至履约义务	37
4.2.5 在主体履行履约义务时确认收入	38
4.3 特定事项指引与信息披露要求	41
4.3.1 合同成本	41
4.3.2 关于特殊事项的实施指南	41
4.3.3 关于收入的信息披露要求	43
4.4 对比与评价	44
4.4.1 新收入确认准则与现行国际会计准则的比较	44
4.4.2 新收入确认准则的优点	45
4.4.3 新收入确认准则的不足	47
5 新收入确认准则的实务影响	48
5.1 新收入确认准则对境外上市公司的综合影响	48
5.1.1 对会计实务的影响	48
5.1.2 对信息系统与控制的影响	50
5.1.3 对公司经营管理的影响	51
5.2 新收入确认准则对特定行业收入确认的影响	52
5.2.1 对电信行业收入确认的影响	54
5.2.2 对房地产行业销售收入确认的影响	55
5.2.3 对工程建筑行业建造合同的影响	58

5.2.4 对其他特定行业收入确认的影响	61
5.3 现行收入确认政策对新准则的适用性示例分析	64
5.3.1 H 股电信运营商的收入确认政策.....	64
5.3.2 H 股房地产开发公司的收入确认政策.....	70
6 总结与建议	74
6.1 对境外上市公司的建议	74
6.1.1 梳理合同安排及相关政策差异	76
6.1.2 选择有效的转换过渡方法	78
6.1.3 改进系统控制及测试执行	79
6.1.4 改变合同条款及利益相关者沟通	80
6.2 对我国准则制定机构的建议	81
参考文献.....	85
致 谢.....	89

CONTENTS

1 Introduction	1
1.1 Research Background and Significance	1
1.1.1 Research Background	1
1.1.2 Research Significance	2
1.2 Research Method and Content	3
1.2.1 Research Method	3
1.2.2 Research Content	4
1.3 Research Contributions and Limitations.....	5
1.3.1 Research Contributions.....	5
1.3.2 Research Limitations	6
2 Revenue Standards Development Review	7
2.1 Development of Current Revenue Standards.....	7
2.1.1 Standard Development of IASB and Motivations of Change.....	7
2.1.2 Standard Development of FASB and Motivations of Change	9
2.1.3 Standard Development and Convergence of China and other Regions	11
2.2 Development of New Revenue Recognition Standard	12
2.2.1 Motivations and Objectives of Joint Project.....	12
2.2.2 Development Process of New Revenue Recognition Standard	14
2.2.3 Summary and Evaluation of Joint Project	19
3 Revenue Standards Literature Review.....	21
3.1 Literature Review related to Current Revenue Standards	21
3.1.1 The Concept of Revenue	21
3.1.2 Revenue Recognition	22
3.1.3 Revenue Measurement.....	24
3.2 Literature Review related to New Revenue Recognition Standard.....	25
3.2.1 Theoretical Discussion.....	25
3.2.2 Research of Practical Impacts	28
3.2.3 Research of International Convergence	29
4 Introduction and Evaluation of Recognition Standard of Revenue from Contracts with Customers	31
4.1 Scope and Transition Methods.....	31

4.1.1 Scope of New Revenue Recognition Standard	31
4.1.2 Transition Methods	32
4.2 Introduction of Five Steps Approach	33
4.2.1 Identify the Contracts with Customers	33
4.2.2 Identify the Performance Obligations	34
4.2.3 Determine the Transaction Price	35
4.2.4 Allocate the Transaction Price to Performance Obligations	37
4.2.5 Recognise Revenue as Performance Obligations Satisfied	38
4.3 Specific Guidance and Information Disclosure Requirements	41
4.3.1 Contract Cost	41
4.3.2 Guidance on Specific Issues	41
4.3.3 Information Disclosure Requirements	43
4.4 Comparison and Evaluation	44
4.4.1 Comparison between Current and New Revenue Standards	44
4.4.2 The Advantages of New Revenue Recognition Standard	45
4.4.3 The Disadvantages of New Revenue Recognition Standard	47
5 Analysis of Practical Impacts	48
5.1 The Comprehensive Impacts on Overseas Listed Companies	48
5.1.1 Impacts on Accounting Practice	48
5.1.2 Impacts on Information System and Internal Control	50
5.1.3 Impacts on Operation and Management	51
5.2 The Impacts on Revenue Recognition of Specific Industries	52
5.2.1 Impacts on Telecoms	54
5.2.2 Impacts on Sales Revenue of Real Estate Development Industry	55
5.2.3 Impacts on Construction Contracts of Construction Industry	58
5.2.4 Impacts on Other Industries	61
5.3 Examples to illustrate the Adaptability of Current Revenue Recognition Policies to New Standard	64
5.3.1 The Revenue Recognition Policies of H-share Telecom Companies	64
5.3.2 The Revenue Recognition Policies of H-share Real Estate Development Companies	70
6 Summary and Suggestion	74
6.1 Suggestions to Overseas Listed Companies	74

6.1.1 Review Contracts and Identify Differences between Standards	76
6.1.2 Choose an Applicable Transition Method.....	78
6.1.3 Improve and Test the Information Systems and Related Controls.....	79
6.1.4 Modify Terms of Contracts and Communicate with Stakeholders	80
6.2 Suggestions to the Standard-Setting Institution in China	81
References	85
Acknowledgement	89

1 绪论

本章将在分析研究背景的基础上，提出本文选题的理论价值和现实意义，阐述本文的研究内容与研究方法，并对本文的贡献和局限进行说明。

1.1 研究背景与选题动机

1.1.1 研究背景

收入确认一直是理论界和实务界的重大难题。收入数据影响着财务报告使用者对主体业绩及管理者受托责任的评价，然而，无论是国际财务报告准则还是美国公认会计原则，面对今天的商业环境都显得难以适应。

首先，对会计信息使用者而言，收入是评价主体业绩和发展前景的重要财务指标之一，但众多上市公司却以盈余管理的名义对收入进行操纵以粉饰利润，其中最常用的便是提前或延迟确认收入；其次，美国公认会计原则（U.S. GAAP）和国际财务报告准则（IFRS）^①对收入确认的要求存在差异且均有待提高。U.S. GAAP 由广泛的收入概念和上百份反映不同行业或特定业务的收入确认指南构成，IFRS 的要求虽然较少，但两个涉及收入确认的准则在内容上也不一致且难以应用于复杂交易。缺乏单一明确的收入确认指南不仅使许多公司有机可乘，也使财务报表的可比性和可理解性有所降低，加之经济活动形式日新月异，判断收入确认的正确时间和金额更加障碍重重。

于是，为解决现行收入准则的种种问题，国际会计准则理事会（IASB）和美国财务会计准则委员会（FASB）^②这两大具有全球影响力的准则制定机构于2002 启动设立了收入准则联合项目，旨在联合制定一个全面通用的收入确认准则，提高不同主体财务业绩的可比性和会计信息的决策有用性。2014 年 5 月 28 日，双方理事会联合制定的收入确认准则最终文本终于正式发布。IASB 发布的是国际财务报告准则第 15 号（IFRS15）^③，而 FASB 也发布了会计准则更新（ASU

^① 下文均将美国公认会计原则简称为“U.S. GAAP”，将国际财务报告准则简称为“IFRS”。

^② 下文均将国际会计准则理事会简称为“IASB”，将美国财务会计准则委员会简称为“FASB”。

^③ 下文均将国际财务报告准则第 15 号简称为“IFRS15”。

2014-09)并冠以“Topic 606”纳入美国会计准则汇编(简称“ASC606”)^①,其标题均为“源自客户合同的收入”。IFRS15和ASC606这两份基本等效的准则,正是IASB和FASB为制定一套全球通用的趋同收入准则而开展联合项目的成果。香港会计师公会也紧随其后,于2014年7月9日发布了《香港财务报告准则第15号——源自客户合同的收入》,内容与IFRS15等效。

本文所称的“新收入确认准则”或“新准则”是指IFRS15、ASC606以及内容等效的其他收入准则。尽管IFRS15和ASC606的具体内容仍存在细微差异,但其差异十分有限,并且核心观点基本一致,因此,除非特别说明,本文均用“新收入确认准则”或“新准则”指代IASB和FASB于2014年5月28日发布的IFRS15、ASC606以及其他国家或地区后续发布的与之等效的收入确认准则。

1.1.2 选题动机

研究新收入确认准则具有丰富的理论价值和现实意义。

首先,新收入确认准则是IASB与FASB实现准则趋同的重要里程碑,新准则提出了以合同和控制权转移为基础的收入确认模型,不仅消除了现行准则中的种种缺陷和内在不一致、大量削减了准则数量,而且以建立框架的形式为不同行业提供了单一、明确的收入确认思路,因此对其进行深入解读将有助于进一步丰富关于收入确认的理论研究。并且,理事会在制定准则的漫长过程中亦参考和平衡了众多利益相关者的反馈意见,但现有文献却缺乏对准则制定历程的梳理及变迁动因分析,因此,完整梳理IASB和FASB的准则制定过程将有助于理解新收入确认准则发展的推动因素并对后续准则修订或国际趋同提供参考。

其次,会计准则变迁并不单纯是财务概念框架的逻辑演变,它作为市场规则的一部分具有一定的社会功能。IASB主席Hans Hoogervorst曾经提出,监管对于目前充斥着短期行为和利益冲突的资本市场必不可少,而会计准则是资本市场监管框架中极为重要的组成部分,可靠的财务信息是在市场经济中建立信任和信心的不可或缺的要素^②。新收入确认准则作为核心的会计准则之一,其收入确认框架的通用性和新增的披露要求有利于提高会计信息的透明度和决策有用性,因

^① 下文均将美国会计准则汇编专题第606号简称为“ASC606”。

^② 参见Hans Hoogervorst在2014年12月1日欧洲议会委员会经济及货币事务会议上的开幕致辞《构建一个可靠的资本市场联盟》,曹宇红译。<http://www.canet.com.cn/news/kjdt/201501/04-414763.html>

此理解新收入确认准则对会计实务的影响将能够进一步明确会计准则对维护公众利益、保持资本市场诚实的重要作用。

最后，收入始终是投资者关注的重要指标，而新收入确认准则作为对现行指南的代替和 IFRS 与 U.S. GAAP 实现趋同的里程碑，其实施将影响多个地区的收入确认会计实务，甚至对超出会计实务的其他领域提出挑战，因此分析准则的变化和实务影响将有助于企业制定行之有效的计划，实现向新准则的平稳过渡。

此外，我国 2006 年发布的新企业会计准则和 2010 年 4 月发布的《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》已经体现出我国会计准则向国际会计准则全面持续趋同的决心，是否以及如何实现收入准则的趋同也是我国准则制定机构亟需考虑的问题。

因此，本文将立足于新收入确认准则，梳理准则制定过程及其发展动因，并在综述现有文献观点的基础上，评介新准则的核心观点及相关要求，分析新准则对境外上市公司的综合影响以及各个步骤对特定行业的具体影响，从而对境外上市公司的准备应对及我国会计准则的国际趋同提出建议，以期对境外上市公司和准则制定机构有所助益。

1.2 研究方法 with 内容

1.2.1 研究方法

本文采用规范研究方法，以理论分析为主，并辅以相关示例。

首先，本文采用了历史研究方法，梳理了新收入确认准则的制定历程及其发展动因、与收入概念和确认相关的国内外主要观点，为评述新准则奠定基础；其次，本文采用了比较研究方法，基于新收入确认准则和现行收入准则的比较，评价了新准则的理论与现实意义，并分析了特定行业会计实务受准则转换影响的关键影响领域；最后，本文还采用了示例研究法，以特定行业样本公司披露的会计政策为例，对其收入确认政策在新准则下的合理性以及未来可能需要作出的改变进行说明。

总之，在研究过程中，本文遵循了从历史到将来、从抽象到具体、从一般到特殊、从理论到实践的顺序和原则。

1.2.2 研究内容

本文共分为六章，主要内容如下：

第一章，绪论。以研究背景为基础说明了本文的选题动机，并对本文采用的研究方法及内容框架进行了概括阐述，最后提出了本文的贡献及研究的局限性。

第二章，准则发展历程。回顾了 IASB 和 FASB 现行收入准则的发展历程及变革动因，并重点梳理了 IASB 和 FASB 联合制定新收入确认准则过程中的各阶段观点、修订方向以及多方面努力，同时兼述我国收入准则发展历程及趋同现状，为理解准则制定背景与发展动因以及我国考虑准则趋同问题提供视角。

第三章，文献回顾。梳理了关于现行收入概念、确认及计量的国内外主要研究观点，为收入准则修订方向奠定基础；对关于新收入确认准则的理论及实务研究进行综述，以此评述现有文献的研究成果，为后续对比和评价奠定基础。

第四章，新收入确认准则评介。重点介绍了新收入确认准则的范围和转换要求、收入确认五步法、信息披露要求以及部分重要指南，并通过对比新准则的核心观点与现行准则，评价了新收入确认准则的优点和不足之处。

第五章，新收入确认准则的实务影响。概述了新准则对境外上市公司会计实务、信息系统和经营管理的综合影响，并重点梳理和分析了收入确认五步法对特定行业可能产生重大影响的关键领域或事项，同时以电信行业和房地产行业 H 股上市公司为示例，分析其现行收入确认政策对新收入确认准则的适用性。

第六章，总结和建议。综合评价了新收入确认准则的理论价值、现实意义和实务挑战，并为上市公司提前准备和应对准则转换提出参考思路，对我国准则制定机构修订收入准则并实现国际趋同提出建议。

本文的研究框架如下图所示：

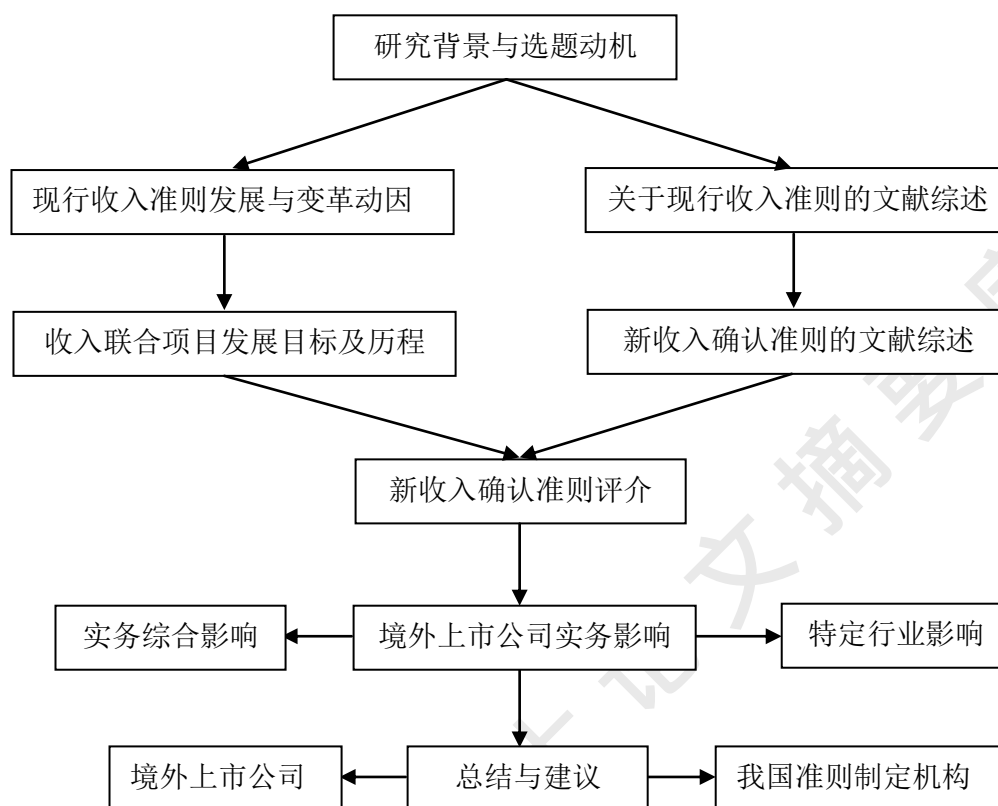


图 1-1 本文研究框架图

1.3 本文的贡献及局限

1.3.1 本文的贡献

从理论价值来看，本研究可以丰富会计准则的研究成果，有助于人们深入理解收入准则的发展和变革动因，客观评价新收入确认框架；从现实意义看，本研究具有较强的及时性和必要性，且由于新收入确认准则的发布不仅会对企业会计实务产生影响，也会引起各国准则制定者和监管机构的普遍关注，本研究可为即将面临准则转换的境外上市公司提供指导，亦为准则制定机构优化准则变迁路径提供借鉴。具体而言，本文的贡献包括以下三个方面：

第一，本文对收入准则的发展历程进行了较为全面的梳理，包括联合项目成立前和成立后的准则发展过程，并且对联合项目各个阶段的核心观点和修订方向

Degree papers are in the “[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)”. Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库